

УДК 657.22(043.3)

**ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ПО ФРАНЧАЙЗИНГОВЫМ ОПЕРАЦИЯМ
У ПРЕДПРИЯТИЙ ФРАНЧАЙЗИ: СОСТАВ И ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА**

канд. экон. наук Н.А. БОРЕЙКО
(Полоцкий государственный университет)

Все большей популярностью в Республике Беларусь пользуется такая форма предпринимательства, как франчайзинг. Количество заключивших договор франчайзинга с каждым годом возрастает. Вместе с тем у субъектов франчайзинга возникают вопросы о порядке отражения в бухгалтерском учете доходов и расходов по франчайзинговым операциям. Рассмотрен состав доходов и расходов по таким операциям, выявлены проблемы их учета и предложены пути решения

Ключевые слова: франчайзинг, франчайзи, доходы и расходы, франчайзинговые операции.

Ведение. На сегодняшний день франчайзинг является динамично развивающимся видом предпринимательской деятельности и активно используется во многих странах. На территории Республики Беларусь франчайзинг стал внедряться после вступления в силу главы 53 «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)» Гражданского Кодекса [1]. Однако у организаций, заключивших договор франчайзинга, возникают вопросы о порядке отражения и формирования достоверной информации о доходах, расходах и финансовом результате по франчайзинговым операциям в системе бухгалтерского учета и отчетности. Действующее законодательство не регламентирует данные вопросы, что влечет за собой отсутствие унифицированного подхода и, как следствие, искажает отчетные данные организаций, использующих в своей деятельности франчайзинг.

Основная часть. После подписания договора франчайзинга и приобретения франшизы у предприятий-франчайзи возникают специфические затраты, присущие только франчайзингу. То есть если предприятие-франчайзи функционировало ранее (до подписания договора франчайзинга) или будет функционировать после окончания срока действия договора франчайзинга, то такого рода затрат оно осуществлять не будет. Таким образом, данные затраты будут осуществляться только в период действия франчайзингового договора – франчайзингового периода – и, по нашему мнению, данные затраты целесообразно обозначить как франчайзинговые затраты.

Номенклатура франчайзинговых затрат может быть различна в зависимости от сферы деятельности, вида франчайзинга и формы взаимодействия франчайзера и франчайзи.

Основным элементом франчайзинговых затрат для любого предприятия-франчайзи являются периодические франчайзинговые платежи. Периодические франчайзинговые платежи могут иметь различную периодичность уплаты, метод расчета и назначение: на содержание франчайзинговой системы (текущие) и рекламные платежи. Все особенности начисления и уплаты франчайзинговых платежей (их количественное соотношение, структура и порядок выплат) определяются конкретными обстоятельствами франчайзингового договора.

Неотделимым элементом франчайзинговых затрат является сумма амортизации, начисленной по полученной в пользование франшизе. Каждое предприятие самостоятельно выбирает метод начисления амортизации в соответствии с действующим законодательством. Период начисления амортизации – время действия франчайзингового договора.

К франчайзинговым затратам можно также отнести арендные платежи за предоставленное франчайзером имущество, оборудование, земельные участки и т.д. при их наличии. Данная статья франчайзинговых затрат чаще всего возникает при производственном франчайзинге.

Отдельной статьей франчайзинговых затрат можно выделить затраты на обучение персонала. Сюда относятся затраты, связанные с организацией процесса обучения персонала. Данное обучение может осуществлять как франчайзер, так и любые другие специализированные организации, но по рекомендации и формату франчайзера. Названная статья франчайзинговых затрат может иметь значительный удельный вес при сервисном франчайзинге, т.к. качество оказываемых услуг должно быть одинаково высоким у всех предприятий-франчайзи одной сервисной франчайзинговой сети. А для этого необходимо по одинаковым принципам и методикам обучать персонал.

Одним из элементов франчайзинговых затрат могут быть консультационные расходы, при условии, что данные расходы не заложены в размер периодических франчайзинговых платежей, т.е. франчайзи данные расходы осуществляет сверх периодических платежей. Данный вид затрат чаще всего может возникнуть при товарном франчайзинге. Например, к консультационным расходам можно отнести плату за формирование сбалансированного сезонного ассортимента, оформление торгового зала и выкладке товара, предоставление материалов по сезонному оформлению торговых залов и витрин и т.д.

Также, на наш взгляд, целесообразно выделить еще одну статью франчайзинговых затрат – прочие франчайзинговые затраты. К прочим затратам можно отнести затраты, не нашедшие отражения в других статьях, а именно: платежи за посреднические, финансово-кредитные услуги при их возникновении, плата за перезаключение договора и т.д.

Номенклатура и характеристика франчайзинговых затрат франчайзи представлена в таблице 1.

Таблица 1. – Предлагаемая номенклатура франчайзинговых затрат франчайзи

Статья затрат	Содержание
1. Периодические платежи	Могут иметь различную периодичность, методы расчета
1.1. Текущие	Платежи на содержание франчайзинговой системы
1.2. Рекламные	Отчисления в рекламный фонд
2. Амортизация франшизы	Амортизация по полученной в пользование франшизе. Период начисления амортизации – время действия франчайзингового договора
3. Арендные платежи	Арендные платежи за предоставленное франчайзером имущество при их наличии
4. Обучение персонала	Затраты на обучение персонала, которое проводит как сам франчайзер, так и сторонние организации
5. Консультационные расходы	Расходы, не включенные в текущие платежи. Плата за консультации, оказываемые франчайзером
6. Прочие	Затраты, не нашедшие отражения в других статьях
6.1. Посреднические услуги	Услуги прочих сторонних организаций, связанные с осуществлением франчайзинговых операций
6.2. Услуги финансово-кредитных учреждений	Проценты по кредитам, взятым на развитие франчайзинга либо на покупку франшизы
И др.	

Источник: собственная разработка.

Таким образом, франчайзинговые затраты – это специфические затраты, связанные с действием франчайзингового договора. По нашему мнению, необходимо вести обособленный учет данных затрат с целью контроля структуры и величины общих затрат предприятия, рационализации франчайзинговых затрат и формирования показателей различной отчетности по франчайзингу.

«Счета раздела III “Затраты на производство” типового плана счетов (далее – счета учета затрат на производство) предназначены для обобщения информации о затратах по текущей деятельности организации, кроме расходов на реализацию» [2]. **Ошибка! Источник ссылки не найден.** В свою очередь согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 текущей деятельностью признается «основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности» [3]. Таким образом, франчайзинг является текущей деятельностью организации: либо основной, либо прочей, не относящейся к финансовой и инвестиционной деятельности. Соответственно, для отражения франчайзинговых затрат, т.е. затрат по текущей деятельности, необходимо использовать счета раздела III Типового плана счетов. В этой связи предлагаем для обособленного учета франчайзинговых затрат открыть собирательно-распределительный счет 24 «Франчайзинговые затраты».

Целесообразность открытие данного счета заключается в следующем: франчайзинговые затраты не представляется возможным отражать на счете 20 «Основное производство», т.к. они не являются прямыми затратами и их необходимо распределять между различными видами продукции (работ, услуг). Согласно Типовому плану счетов и Инструкции по его применению на счете 20 «Основное производство» отражаются «прямые затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг» [2]. Косвенные затраты, связанные с обслуживанием и управлением основным производством, согласно Типового плана счетов обобщаются на счете 25 «Общепроизводственные затраты». Однако при отражении франчайзинговых затрат на счете 25 «Общепроизводственные затраты» в совокупности с другими затратами, связанными с обслуживанием производства, сложно будет обеспечить их раздельный учет и как следствие, формировать показатели для анализа эффективности франчайзинга. Также следует отметить, что по своей сути и назначению франчайзинговые затраты отличаются от затрат, учитываемых на счете 25 «Общепроизводственные затраты», т.к. они не связаны с обслуживанием основного и вспомогательного производств.

Как показывает номенклатура франчайзинговых затрат, перечисленная нами выше, данные затраты в большинстве своем связаны с расчетами, осуществляющимися между франчайзи и франчайзером. Таким образом, для предприятий франчайзи с целью организации взаиморасчетов с франчайзером является целесообразным открыть отдельный субсчет к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 76-8 «Расчеты с франчайзером». Рекомендуется также аналитический учет на счете 76-8 «Расчеты с франчайзером» организовать в разрезе видов платежей, подлежащих перечислению. Например:

76-8-1 «Расчеты по разовым платежам»;

76-8-2 «Расчеты по периодическим платежам»;

76-8-3 «Расчеты по арендным платежам» и т.д. в зависимости от возникающих обязательств перед франчайзером.

Из вышесказанного следует, что затраты, связанные с действием франчайзингового договора, необходимо отражать по дебету счета 24 «Франчайзинговые затраты» и кредиту счетов 76-8 «Расчеты с франчайзером», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов при необходимости. Рекомендуем аналитический учет франчайзинговых затрат вести в соответствии с имеющимся на предприятии перечнем таких затрат. Также возможно предусмотреть открытие субсчетов к счету 24 «Франчайзинговые затраты» по видам затрат. Сформированные затраты по дебету счета 24 «Франчайзинговые затраты» в конце месяца необходимо распределить и списать, т.к. данный счет сальдо на отчетную дату не имеет. Варианты распределения и списания франчайзинговых затрат напрямую зависят от вида деятельности франчайзи.

Производство. Если франчайзи занимается производством, то франчайзинговые затраты необходимо распределить по видам производимой продукции пропорционально базе распределения, установленной учетной политикой, и списать с кредита счета 24 «Франчайзинговые затраты» в дебет счета 20 «Основное производство». Базой распределения может выступать либо заработная плата основных производственных рабочих, либо нормативная себестоимость франчайзинговой продукции.

Выполнение работ, оказание услуг. В данном случае франчайзинговые затраты также целесообразно распределить между выполняемыми работами или оказываемыми видами услуг. Базой распределения может выступать также заработная плата либо нормативная себестоимость работ, услуг.

В тоже время, если франчайзинг не является для предприятия единственным видом деятельности, рекомендуем предприятиям-франчайзи открыть отдельный субсчет на счете 20 «Основное производство» для формирования себестоимости продукции (работ, услуг), выпущенной в рамках франчайзингового договора: 20-1 «Производство по договору франчайзинга».

Торговля. При торговой деятельности, на наш взгляд, введение счет 24 «Франчайзинговые затраты» не является целесообразным. В данном случае необходимо использовать счет 44 «Расходы на реализацию», открыв при этом на данном счете отдельный субсчет 44-1 «Расходы на реализацию по договору франчайзинга». И все франчайзинговые затраты отражать в течение месяца по дебету счета 44-1 «Расходы на реализацию по договору франчайзинга».

Для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции в организациях, осуществляющих производственную деятельность, используется счет 43 «Готовая продукция». С целью обособленного учета результатов осуществления деятельности по договору франчайзинга рекомендуем предприятиям франчайзи открыть отдельный субсчет 43-1 «Готовая продукция по франчайзингу». В данном случае фактическую себестоимость произведенной продукции по договору франчайзинга необходимо отражать по дебету 43-1 «Готовая продукция по франчайзингу» и кредиту счета 20-1 «Производство по договору франчайзинга».

При условии работы по договору сервисного франчайзинга фактическая себестоимость выполненных работ, оказанных услуг отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 20-1 «Производство по договору франчайзинга».

Для определения финансового результата по текущей деятельности предназначен счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Соответственно, и финансовый результат от осуществления франчайзинговых операций будет формироваться на данном счете. Поскольку предлагаемые нами выше аналитические счета позволяют отследить все расходы предприятия, связанные с осуществлением франчайзинга, то для обособленного учета доходов и финансового результата по договору франчайзинга рекомендуем открыть следующие субсчета второго порядка на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»:

90-1-1 «Выручка от франчайзинговых операций»;

90-2-1 «НДС от франчайзинговых операций»;

- 90-4-1 «Себестоимость реализованной франчайзинговой продукции, товаров, работ, услуг»;
 90-6 -1 «Расходы на реализацию по франчайзингу»;
 90-11-1 «Прибыль (убыток) от франчайзинговых операций».

Таким образом, в обобщенном виде предлагаемая система синтетических и аналитических счетов для учета расходов и доходов франчайзи, представлена в таблице 2.

Таблица 2. – Предлагаемая система синтетических и аналитических счетов для учета расходов, доходов и финансового результата франчайзи

Расходы франчайзи		
Производственный франчайзинг	Сервисный франчайзинг	Товарный франчайзинг
20-1 «Производство по договору франчайзинга»	20-1 «Производство по договору франчайзинга»	41-1 «Товары по договору франчайзинга»
24 «Франчайзинговые затраты»	24 «Франчайзинговые затраты»	44-1 «Расходы на реализацию по договору франчайзинга»
43-1 «Готовая продукция по франчайзингу»		
Доходы и финансовый результат франчайзи		
90-1-1 «Выручка от франчайзинговых операций»		
90-2-1 «НДС от франчайзинговых операций»		
90-4-1 «Себестоимость реализованной франчайзинговой продукции, товаров, работ, услуг»		
90-6 -1 «Расходы на реализацию по франчайзингу»		
90-11-1 «Прибыль (убыток) от франчайзинговых операций»		
Расчеты		
76-8 «Расчеты с франчайзером»		
76-8-1 «Расчеты по разовым платежам»		
76-8-2 «Расчеты по периодическим платежам»		
76-8-3 «Расчеты по арендным платежам»		

Источник: собственная разработка.

Таким образом, предлагаемый порядок учета расходов, доходов и финансового результата франчайзи зависит от вида деятельности, осуществляемой в соответствии с договором франчайзинга.

Предлагаемая методика учета франчайзинговых затрат, доходов, расходов и формирования финансового результата у франчайзи представлена в таблице 3.

Таблица 3. – Предлагаемая методика учета франчайзинговых затрат, доходов, расходов и формирования финансового результата у франчайзи

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
1	2	3
Порядок отражения франчайзинговых затрат		
Отражено начисление периодических франчайзинговых платежей	24, 44-1	76-8-2
Отражено начисление арендной платы за оборудование, предоставленное франчайзером	24, 44-1	76-8-3
Отражено начисление аренды по оборудованию, взятому в аренду у прочих поставщиков по рекомендации франчайзера	24, 44-1	60
Начислена плата за обучение персонала, проводимое франчайзером	24, 44-1	76-8
Отражены затраты по обучению персонала, оказанные прочими контрагентами по рекомендации франчайзера	24, 44-1	60
Отражены расходы на оплату труда, если в штат введен специалист по ведению франчайзинга (по рекомендации франчайзера)	24, 44-1	70, 69,76
Отражены консультационные расходы, оказанные франчайзером	24, 44-1	76-8
Отражены прочие франчайзинговые затраты, начисленные франчайзером	24, 44-1	76-8
Отражены прочие франчайзинговые затраты, начисленные сторонними контрагентами	24, 44-1	60
Начислена амортизация по используемой франшизе	24, 44-1	05
Распределены и списаны франчайзинговые затраты на основное производство по видам выпускаемой продукции в рамках договора франчайзинга	20-1	24
Распределены и списаны франчайзинговые затраты на основное производство по видам выполняемых работ, оказываемых услуг в рамках договора франчайзинга	20-1	24

Окончание таблицы 3

1	2	3
Порядок формирования себестоимости продукции и финансового результата при производственном франчайзинге		
Списаны материалы на производство продукции по договору франчайзинга	20-1	10
Начислена заработная плата основным производственным рабочим	20-1	70,69,76
Оказаны услуги сторонних организаций	20-1	60
Начислена амортизация оборудования	20-1	02
Списана фактическая себестоимость произведенной продукции по договору франчайзинга	43-1	20-1
Отражена выручка за реализацию франчайзинговой продукции	62	90-1-1
Начислен НДС с выручки за реализацию франчайзинговой продукции	90-2-1	68
Списана себестоимость реализованной франчайзинговой продукции	90-4-1	43-1
Получена прибыль от реализации франчайзинговой продукции	90-11-1	99
Порядок формирования себестоимости выполняемых работ, оказываемых услуг и финансового результата при сервисном франчайзинге		
Начислена заработная плата основным производственным рабочим	20-1	70,69,76
Оказаны услуги сторонних организаций	20-1	60
Начислена амортизация оборудования	20-1	02
Отражена выручка за реализацию работ, услуг по договору франчайзинга	62	90-1-1
Начислен НДС с выручки за реализацию работ, услуг по договору франчайзинга	90-2-1	68
Списана себестоимость реализованных работ, услуг по договору франчайзинга	90-4-1	20-1
Получена прибыль от реализации работ, услуг по договору франчайзинга	90-11-1	99
Порядок формирования финансового результата при товарном франчайзинге		
Отражена выручка за реализацию товаров по договору франчайзинга	62	90-1-1
Начислен НДС с выручки за реализацию товаров по договору франчайзинга	90-2-1	68
Списана себестоимость реализованных товаров по договору франчайзинга	90-4-1	41-1
Списаны расходы на реализацию, связанные с осуществлением франчайзинговых операций	90-6-1	44-1
Получена прибыль от реализации товаров по договору франчайзинга	90-11-1	99

Источник: собственная разработка.

Заключение. Предлагаемая методика бухгалтерского учета доходов и расходов по франчайзинговым операциям основывается на обособленном отражении полученных доходов, понесенных расходов и взаиморасчетов субъектов франчайзинга. Новизна предлагаемой методики заключается в разработке системы синтетических и аналитических счетов и механизма их списания в зависимости от вида франчайзинга (производственный, сервисный, товарный).

Данная методика учета доходов, расходов и финансового результата у франчайзи позволяет:

- осуществлять контроль структуры и величины общих затрат предприятия;
- выявлять пути снижения и рационализации франчайзинговых затрат;
- формировать объективную информацию о финансовом результате от осуществления франчайзинга;
- оперативно получать достоверную информацию для формирования показателей различной отчетности по франчайзинговым операциям с целью принятия управленческих решений о целесообразности использования франчайзинга в дальнейшей деятельности организации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : Кодекс Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-З : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобрен Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2014 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
2. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления М-ва финансов

- Респ. Беларусь от 30.06.2014 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы и расходы организации» [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 : в ред. Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 31.12.2013 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

Поступила 20.09.2016

INCOME AND EXPENSES FRANCHISE OPERATIONS AT THE ENTERPRISE FRANCHISEE: COMPOSITION AND ACCOUNTING ISSUES

N. BOREIKO

Increasingly popular in the Republic of Belarus uses this form of business as a franchise. The number of prisoners franchise agreement is increasing every year. At the same time in franchise entities have questions about the order of reflection in the accounting income and franchise operations costs. The article describes the structure of income and expenditure transactions fravnychayzgovym revealed their accounting problems and ways to solve them

Keywords: *franchising, franchise, income and expenses, franchise operations.*